



DISEGNO DI LEGGE

**d'iniziativa dei senatori BARBOLINI, GIARETTA, MERCATALI, BUBBICO,
PIGNEDOLI e ZANDA**

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 26 MAGGIO 2010

Misure in materia di contrasto all'abuso del diritto in materia tributaria

ONOREVOLI SENATORI. – Il presente disegno di legge, in linea con le proposte più volte presentate al Senato dal gruppo del Partito democratico in materia di lotta all'evasione e all'elusione fiscale, intende affrontare la problematica specifica dell'abuso del diritto in materia tributaria.

L'abuso del diritto è una pratica adottata dal contribuente, in vero con sempre maggiore frequenza nel corso degli ultimi anni, che si sostanzia nell'aggiramento di una norma fiscale vigente, economicamente sfavorevole, attraverso l'utilizzo di strumenti giuridici contemplati e disciplinati da altra e diversa disposizione per mezzo dei quali si consegue un risparmio di imposta. Questa tipologia di atti costituisce nel nostro ordinamento tributario un *tertium genus*, che si pone accanto agli atti fisiologici (tutti gli atti negoziali leciti), ed agli atti patologici (i simulati o fraudolenti), che è rimasto finora privo di adeguata disciplina.

Il tipico caso di abuso del diritto tributario si verifica quando, attraverso negozi indiretti e collegati, privi di qualsiasi scopo economico, si trasferiscono dei costi da una ad altra società dello stesso gruppo condizionando per tale via il risultato finale del rendiconto economico e patrimoniale delle singole imprese del gruppo. Accanto a questa tipologia di atti si possono citare svariate altre fattispecie di negozi fondati sull'utilizzo improprio di disposizioni e strumenti tributari vigenti nati per altri scopi, mediante i quali il contribuente consegue un vantaggio fiscale altrimenti non dovuto.

Tali pratiche, pur trovando fondamento in norme vigenti, comportano un vantaggio indebito per il contribuente ed un rilevante pregiudizio per il bilancio pubblico. Recenti rilevazioni effettuate dalle agenzie fiscali, in-

fatti, evidenziano come il fenomeno abbia raggiunto dimensioni finanziarie notevoli, con effetti di minori entrate per il bilancio dello Stato stimate per difetto in diverse centinaia di milioni di euro.

Sul tema sono intervenute la Corte di giustizia europea e la nostra Corte di cassazione, la quale, in assenza di una specifica previsione normativa in materia, si è espressa più volte nel merito a partire dal 2000, alcune volte contraddicendo e correggendo le proprie posizioni e comunque sempre sottolineando la necessità di un intervento urgente del legislatore.

L'orientamento più recente della Corte di cassazione ha stabilito che per configurare un «abuso di diritto» in materia tributaria è necessaria l'assenza di «ragioni economicamente apprezzabili», diverse dalla mera aspettativa del risparmio d'imposta, le quali giustificano l'operazione, insieme alla finalità di ottenere un risultato sostanzialmente contrastante con la *ratio legis*, attraverso l'uso strumentale di una o più norme, anche quando nessuna prescrizione legislativa venga specificamente violata.

Nel merito, e in attesa di un riordino generale della materia, il presente disegno di legge modifica l'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, («Disposizioni antielusive»), ampliandone la portata originaria con l'inclusione di disposizioni di contrasto effettivo dell'abuso del diritto.

Con le innovazioni introdotte si stabilisce che elusione e abuso di diritto siano facce diverse di un medesimo fenomeno, che si concretizza in un risparmio d'imposta contrario alle finalità perseguite dalla normativa fiscale.

L'abuso di diritto, in questa ottica, viene inteso essenzialmente come un mezzo a disposizione del contribuente idoneo a perseguire il fine elusivo.

Pertanto viene prevista un'unica definizione che configura una clausola antielusiva generale, ottenuta attraverso la rimozione del vigente comma 3 dell'articolo 37-*bis*, e che, contemporaneamente, disciplina con l'introduzione di nuove previsioni normative, nel solco dei principi enunciati dalla Corte di cassazione, il fenomeno di abuso del diritto, colmando per tale via un vuoto normativo e inibendo interpretazioni troppo diversificate e in definitiva garantendo la certezza del diritto.

Il comma 1 del nuovo articolo 37-*bis* stabilisce, infatti, che sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti.

Con l'innovazione introdotta al comma 2 dell'articolo 37-*bis*, nel rispetto di quanto più volte affermato nella recente giurisprudenza della Suprema corte, si è inteso salvaguardare la facoltà del contribuente di scegliere legittimamente, tra quelle propostegli dall'ordinamento, la soluzione negoziale od organizzativa fiscalmente meno onerosa, fermo restando, naturalmente, il divieto di utilizzare in modo distorto e artificioso norme o complessi di norme allo scopo di ottenere un risparmio d'imposta.

Con il comma 3 viene precisato che l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse o aggirate, anche mediante l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inop-

ponibile all'amministrazione. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

Appare, infine, opportuna una modifica integrativa del comma 5 che garantisca un uso corretto della prescrizione normativa, prevedendo la sanzione di nullità per gli accertamenti non analiticamente motivati con riferimento alle precipue circostanze di fatto, relative al singolo caso, che li hanno originati. Il preciso riferimento alla motivazione dell'avviso di accertamento, quale insostituibile fonte della pretesa, in combinazione con il puntuale richiamo alle disposizioni del comma 1, che disciplinano le ipotesi di abuso del diritto, è inteso a colmare, anche da un punto di vista procedimentale, il vuoto legislativo rilevato dalla Corte di cassazione: conseguentemente l'abuso del diritto, non rappresentando più un principio interpretativo derivante dall'articolo 53 della Costituzione, ma configurando una precisa ipotesi elusiva, prevista e disciplinata da norme positive, dovrà essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente.

Il rilievo adeguatamente e specificatamente motivato dovrà essere inserito nell'atto introduttivo della controversia tributaria, al termine di un necessario passaggio procedurale, inteso a consentire al contribuente un completo esercizio del proprio diritto alla difesa.

Con il comma 8 viene stabilita la possibilità di disapplicare le norme tributarie volte a contrastare comportamenti elusivi che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti am-

messe dall'ordinamento tributario, qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi.

Con il comma 9 si prevede che le disposizioni antielusive disciplinate dall'articolo in esame si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

Infine, viene previsto che le nuove disposizioni dell'articolo 37-*bis* del decreto del

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si applicheranno anche ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame e che sono comunque fatti salvi gli effetti delle operazioni che prima della data di entrata in vigore del presente disegno di legge non rappresentavano fattispecie elusiva.

Tutto ciò premesso, i promotori auspicano un esame ed un'approvazione in tempi rapidi del presente provvedimento.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. L'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è sostituito dal seguente:

«Art. 37-*bis*. - (*Disposizioni antielusive*). -

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti.

2. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime d'imposizione più favorevole.

3. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, abusate o aggirate, anche mediante l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro due mesi dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 3.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nul-

lità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1 del presente articolo, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente. Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 3.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi da 1 a 6 possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale».

2. In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni dell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, si applicano anche ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge. Fermo restando quanto disposto dal comma 1, sono fatti salvi gli effetti delle operazioni che prima della data di entrata in vigore della presente legge non rappresentavano fattispecie elusiva.

